

Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 7, Juni 2021

Vermietetes Grundstück keine umsatzsteuerliche Betriebsstätte

Die Frage, ob im Inland oder in einem anderen Staat eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte besteht, ist in vieler Hinsicht bedeutsam, zum Beispiel für die Frage des umsatzsteuerlichen Leistungsorts bei Dienstleistungen, für die Anwendung des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens oder für den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat nun zur Frage Stellung genommen, ob eine feste Niederlassung (in deutscher Terminologie: eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte) einer personellen Ausstattung bedarf. Seine Antwort klärt eine wichtige Streitfrage – stellt aber auch einige vermeintliche Gewissheiten infrage.

Das Urteil

Die auf der Kanalinsel Jersey ansässige Beschwerdeführerin vermietete eine in ihrem Besitz stehende Immobilie in Wien umsatzsteuerpflichtig an zwei österreichische Unternehmer. Andere Umsätze führte sie in Österreich nicht aus. Die Beschwerdeführerin beauftragte ein österreichisches Hausverwaltungsunternehmen, das Dienstleister und Lieferanten vermitteln, die Mieten und Betriebskosten abrechnen, die Geschäftsaufzeichnungen führen und die Umsatzsteuer-Meldedaten vorbereiten sollte. Sie behielt sich aber die Entscheidungsgewalt über die Begründung und Auflösung von Mietverhältnissen sowie über deren wirtschaftliche und rechtliche Konditionen, über die Durchführung von Investitionen und Reparaturmaßnahmen sowie deren Finanzierung und über die Auswahl von Dritten zur Erbringung anderer Vorleistungen vor. Außerdem bestimmte sie die Auswahl, Beauftragung und Überwachung der Hausverwaltung selbst.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass diese Immobilie eine feste Niederlassung darstellte, sodass die Steuerschuld für die Vermietungsleistung nicht auf die beiden Mieter überging. Die Beschwerdeführerin war dagegen der Auffassung, dass die von ihr vermietete Immobilie mangels personeller Ausstattung nicht als feste Niederlassung angesehen werden könne, sie daher als nicht in Österreich ansässig zu gelten habe und die Steuerschuld für die Vermietung auf die Mieter überginge.

Der EuGH gab der Beschwerdeführerin Recht. Zwar sei aus der Vorlagefrage nicht zu erkennen, ob das vorliegende Gericht die Voraussetzungen einer leistenden oder einer leistungsempfangenden Betriebsstätte geklärt haben wolle; er könne die Vorlagefrage aber „unter Berücksichtigung beider Fälle“ beantworten. Der Begriff „feste Niederlassung“ verlange einen durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand. Daher

setze er einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur voraus, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht. Insbesondere sei bei einer Struktur, bei der es an eigenem Personal fehlt, keine Subsumtion unter den Begriff „feste Niederlassung“ möglich. Die Beschwerdeführerin habe in Österreich über kein eigenes Personal verfügt und die mit bestimmten Verwaltungsaufgaben betrauten Personen lediglich als Dienstleister beauftragt, wobei sie sich alle wichtigen Entscheidungen betreffend die Vermietung der in Rede stehenden Immobilie vorbehalten habe. Eine Immobilie, bei der keinerlei personelle Ausstattung vorhanden ist, die zu autonomem Handeln befähigt, erfülle nicht die von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien für die Einstufung als feste Niederlassung.

Hinweise

Mit diesem Urteil hat der EuGH nun klargestellt, dass eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte auf jeden Fall einer personellen Ausstattung bedarf. Das österreichische Vorlagegericht hatte in seinem Vorabentscheidungsersuchen eigens auf die Urteile einiger erstinstanzlicher deutscher Finanzgerichte verwiesen, nach deren Auffassung Windkraftanlagen als umsatzsteuerliche Betriebsstätten gelten durften. Zum Beispiel konnte nach Meinung des Finanzgerichts Köln „eine gering ausgeprägte – oder in Ausnahmefällen sogar fehlende – personelle Ausstattung durch eine überdurchschnittlich stark ausgeprägte sachliche Ausstattung kompensiert werden“: Es sei „kaum ein höherer Grad an Beständigkeit einer betrieblichen Niederlassung vorstellbar als bei einem Windrad“. Der EuGH hat diesen Auffassungen nun den Boden entzogen.

Eine andere Frage ist, ob das Personal „eigenes Personal“ zu sein hat, wie der EuGH im Leitsatz vermerkt hat – ob es also zwingend zum Beispiel beim Betriebsstätteninhaber selbst angestellt sein muss. Dagegen spricht, dass der EuGH den Fall eines Subunternehmers abhandelt, keinen Fall einer Arbeitnehmerüberlassung. Relevante Unterschiede zwischen diesen beiden Geschäftsmodellen lassen sich einem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) aus dem Jahr 2017 entnehmen, wonach im Normalfall der Geschäftsherr kein Mitspracherecht bei der Auswahl der Mitarbeiter des Subunternehmers hat, der zudem seinen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr als selbstständiger Unternehmer führt und den Geschäftsherrn nicht zu vertreten berechtigt ist. Im Fall einer Personalgestellung werden die Dinge gewöhnlich nicht nur in vieler Hinsicht anders liegen – hier kann obendrein die Gefahr einer Steuerumgehung bestehen. Denn wenn der Einsatz angestellter oder von einem Dritten überlassener Mitarbeiter darüber entscheiden sollte, ob eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte vorliegt oder nicht, ließe sich – wie der BFH im selben Urteil anmerkt – die Besteuerung von Dienstleistungen von einem Mitgliedsstaat in den anderen verlagern, indem der Unternehmer seinen Personalbedarf über verschiedene Dienstleister deckt. Der EuGH könnte über die Frage, ob „eigenes“ Personal im engeren Sinne erforderlich ist, schon bald entscheiden: Ein rumänisches Gericht hat ihm in der Rechtssache „Berlin Chemie“ unter anderem die Frage vorgelegt, ob es erforderlich ist, dass einem Unternehmen die personelle und technische Ausstattung „gehören“ muss, oder ob es genügt, dass es über ein anderes, verbundenes Unternehmen, das es kontrolliert und bei dem es die Mehrheit der Gesellschaftsanteile hält, sofortigen und dauerhaften Zugang zu dieser personellen und technischen Ausstattung hat.

Mit dem vorliegenden Urteil spricht der EuGH zudem die Frage der erforderlichen Autonomie der umsatzsteuerlichen Betriebsstätte an, indem er ausdrücklich betont, dass die Beschwerdeführerin sich in Hinblick auf die Bewirtschaftung der Immobilie unter anderem die Managemententscheidungen vorbehielt und diese nicht der „Betriebsstätte“ übertrug. Damit wirft er erneut die Frage auf, ob eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte (im Sinne z. B. des älteren EuGH-Urteils „Lease Plan Luxembourg“) auch die Managemententscheidungen selbst zu treffen hat oder ob es genügt, dass die Betriebsstätte die betreffenden Dienstleistungen mit den eigenen personellen und Sachmitteln im Wesentlichen selbst ausführen bzw. empfangen kann. Auch in dieser Hinsicht könnte das Urteil im Verfahren „Berlin Chemie“ erhellend sein.

Geht man davon aus, dass der EuGH seine Ausführungen sowohl für empfangende als auch für leistende umsatzsteuerliche Betriebsstätten verstanden haben will, fällt der Umstand ins Auge, dass er im Leitsatz des vorliegenden Urteils davon spricht, dass eine feste Niederlassung nicht vorliegt, „wenn der Eigentümer der Immobilie nicht über eigenes Personal für die Leistungsbewirkung [...] verfügt“. Ob der EuGH damit zum Ausdruck bringen will, dass eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte stets auch Ausgangsumsätze tätigen müsse und es somit eine „nur-empfangende“ umsatzsteuerliche Betriebsstätte nicht geben könne, ist unklar.

Fundstellen

EuGH C-931/19 „Titanium“, Urteil vom 3. Juni 2021; C-390/96 „Lease Plan Luxembourg“, Urteil vom 7. Mai 1998; Vorabentscheidungsersuchen C-333/20 „Berlin Chemie A. Menarini“;

BFH XI R 21/15, Beschluss vom 15. Februar 2017;

FG Köln 2 K 920/14, Gerichtsbescheid vom 14. März 2017

Ihre Ansprechpartner

Berlin

Götz Neuhahn

Tel.: +49 30 2636-5445
goetz.neuhahn@pwc.com

Nicole Stumm

Tel.: +49 30 2636-3733
nicole.stumm@pwc.com

Frankfurt am Main / Mannheim

Frank Gehring

Tel.: +49 69 9585-2771
frank.gehring@pwc.com

Gerald Hammerschmidt

Tel.: +49 69 9585-5290
gerald.hammerschmidt@pwc.com

Robert Clemens Prätzler

Tel.: +49 69 9585-6712
robert.clemens.pratzler@pwc.com

Hamburg / Hannover

Markus Hüllmann

Tel.: +49 40 6378-8858
markus.huellmann@pwc.com

München / Stuttgart / Nürnberg

Jens Müller-Lee

Tel.: +49 711 25034-1101
jens.mueller-lee@pwc.com

Sandra Zölch

Tel.: +49 89 5790-6840
sandra.zoelch@pwc.com

Düsseldorf / Köln / Essen

Alexandra Hartenfels

Tel.: +49 211 981-2598
alexandra.hartenfels@pwc.com

Sounia Kombert

Tel.: +49 221 2084-384
sounia.kombert@pwc.com

David Kosiak

Tel.: +49 221 2084-270
david.kosiak@pwc.com

ITX ERP and Data Analytics

Roberta Grottini

Tel.: +49 30 2636-5399
roberta.grottini@pwc.com

Financial Services

Imke Murchner

Tel.: +49 89 5790-6779
imke.murchner@pwc.com

ITX Deals

Christian Schubert

Tel.: +49 89 5790-6726
christian.schubert@pwc.com

ITX Business Recovery Services

Maria Milanovic

Tel.: +49 89 5790-5979
maria.milanovic@pwc.com

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Juni 2021 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

www.pwc.de